

ESV

Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen
Band 20

Die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland

Eine Alternative zur Funktionsverlagerung

Von
Dr. Christoph Ruiner

Erich Schmidt Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 13047 4](http://ESV.info/9783503130474)**

Zugl.: Universität des Saarlandes, Diss., 2010 u. d. T.

Die Umgehung der steuerrechtlichen Spezialvorschriften
des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG durch die Verlegung des effektiven
Verwaltungssitzes

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 13047 4

eBook: ISBN 978 3 503 13048 1

ISSN 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2011

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das
Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Geleitwort

Die Globalisierung erfordert, dass auch die exportorientierte deutsche Wirtschaft ihre internationalen Tätigkeiten ausweiten muss. Hierbei reicht es jedoch nicht mehr aus, sich nur auf den Warenexport bzw. den Rohstoffimport zu konzentrieren; vielmehr muss die geographische Zuordnung betrieblicher Funktionen in den Mittelpunkt der Betrachtung gestellt werden. So sind grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen eine gängige Maßnahme, Unternehmen international auszurichten. Im Rahmen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung werden betriebliche, nicht an einen bestimmten Standort gebundene, bisher im Inland ausgeübte Funktionen – wie beispielsweise die Produktion, der Vertrieb oder die Forschung und Entwicklung – aus betriebswirtschaftlichen, rechtlichen und/oder steuerlichen Gründen auf verbundene Unternehmen im Ausland übertragen.

Da Funktionsverlagerungen in das Ausland auch weiterhin betriebswirtschaftlich notwendig sein werden, stellt sich die Frage, wie international tätige Konzerne eine solche Verlagerung unter Umgehung der mit der Neuregelung in § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG verbundenen negativen Folgen vornehmen können. Als eine solche – bisher in der Literatur völlig unbeachtete – Umgehungsmöglichkeit hat Herr Dr. Christoph Ruiner die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes der die Funktion bisher ausübenden Gesellschaft in das Ausland identifiziert. Stellt die bisher im Inland ausgeübte zu verlagernde Funktion ein rechtlich selbstständiges Konzernunternehmen dar, so schlägt er zur Vermeidung der Rechtsfolgen des § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG anstatt einer Übertragung der von diesem Unternehmen bisher im Inland ausgeübten Funktion auf ein anderes, die Funktion im Ausland ausübendes Konzernunternehmen eine Verlegung der gesamten Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens – und damit auch des effektiven Verwaltungssitzes – in das Ausland vor. Soweit die bisher im Inland ausgeübte zu verlagernde Funktion kein rechtlich selbstständiges Konzernunternehmen darstellt, kann die zu verlagernde Funktion von der sie bisher ausübenden inländischen Gesellschaft auf eine neu zu gründende inländische Gesellschaft, die die Funktion ebenfalls im Inland ausübt, verlagert werden, welche im Anschluss ihre gesamte Geschäftstätigkeit in das Ausland verlegt. Im Rahmen der Verlegung der gesamten Geschäftstätigkeit kommt es regelmäßig zu einer Aufdeckung und damit zu einer Besteuerung der stillen Reserven der im Zuge der Verlegung der gesamten Geschäftstätigkeit in das Ausland verlagerten Wirtschaftsgüter, jedoch zu keiner Besteuerung von in Zukunft anfallenden und somit ungewissen Gewinnen. Im Ergebnis verknüpft der Verfasser eindrucksvoll und in höchst innovativer Weise zwei in der Literatur bisher noch nicht gesamtheitlich betrachtete Themenkomplexe.

Die verbindende Problemstellung rund um die Frage der Funktionsverlagerung und der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ist Gegenstand dieser hervorragenden Dissertation. Herr Dr. Christoph Ruiner wählt dabei einen umfassenden Ansatz im Kontext der Internationalen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, indem er ein hochaktuelles betriebswirtschaftliches Problem in einer besonders beeindruckenden Weise analysiert. Ausgehend von einer Darstellung der steuer-

rechtlichen Rahmenbedingungen im Kontext der Darstellung der Steuerrechtsnormen gelingt ihm eine Steuerwirkungs- und Steuergestaltungsanalyse, die geradezu automatisch im Sinne der Steuerrechtsgestaltungsanalyse in Aufforderungen an den Gesetzgeber und auch an den EuGH münden. Dem Verfasser ist zu attestieren, dass er ausgehend vom Problem der Funktionsverlagerung eine Gestaltungsalternative mit der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes analysiert, die eine besonders negative Folge der Funktionsverlagerung zu vermeiden in der Lage ist. Gleichzeitig ist ihm eine umfassende Analyse beider eigenständigen Problembereiche gelungen, die jede für sich ein gesondertes Dissertationsthema hergegeben hätten. Inhaltlich ist eine Pionierleistung im Kontext der Funktionsverlagerung und der Sitzverlagerung zu konstatieren. Ausgehend von einem zweckentsprechenden Aufbau ist die von Detailliertheit und Analysekraft geprägte Aufarbeitung besonders positiv zu erwähnen, die wohl auch dadurch zu den überaus innovativen Ergebniskonstellationen im Mittelpunkt der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre führt. Trotz einer großen Liebe zum Detail wird in keiner Weise der inhaltliche Zusammenhang und damit der rote Faden in den Ausführungen vernachlässigt. Die Arbeit von Herrn Dr. Christoph Ruiner, die der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation vorgelegt wurde und mit hervorragendem Ergebnis angenommen wurde, verdient eine überaus weite Verbreitung in Theorie und Praxis.

Saarbrücken, im Januar 2011

Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Betriebswirtschaftlichen Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung und Mittelstand, an der Universität des Saarlandes. Sie wurde im Wintersemester 2010/2011 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen.

Die Globalisierung eröffnet internationalen Konzernen neue Möglichkeiten hinsichtlich der Unternehmensorganisation; in verstärktem Maße werden bislang im Inland ausgeübte Funktionen auf verbundene Unternehmen im Ausland übertragen. Gerade die Verlagerung von Funktionen innerhalb von Konzernen hat der Gesetzgeber jedoch als Möglichkeit zur Verlagerung von Steuersubstrat identifiziert. Die vorliegende Arbeit zeigt detailliert die Wirkungsweise des diesbezüglich einschlägigen § 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG auf und arbeitet heraus, dass dieser zum einen dazu führt, dass erst in Zukunft anfallende Gewinne zum Zeitpunkt der Verlagerung der Funktion einer Besteuerung in Deutschland unterliegen. Zum anderen wird ein über die Summe der Einzelwerte der übertragenen Wirtschaftsgüter hinausgehender Mehrwert ebenfalls einer Besteuerung unterworfen.

Da Funktionsverlagerungen ins Ausland auch weiterhin betriebswirtschaftlich notwendig sein werden, stellt sich die Frage, wie internationale Konzerne die mit § 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG verbundenen negativen Folgen vermeiden können. Als eine solche – bisher in der Literatur völlig unbeachtete – Vermeidungsmöglichkeit habe ich die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes der die Funktion bisher ausübenden Gesellschaft ins Ausland herausgearbeitet. Hierdurch können die ökonomisch nicht gerechtfertigten Besteuerungsfolgen des § 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG vermieden werden.

Mein ganz herzlicher Dank gilt meinem verehrten akademischen Lehrer und Doktorvater, Herrn Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul, der mein Promotionsvorhaben stets förderte und vorbehaltlos unterstützte. Herrn Univ.-Prof. Dr. Michael Olbrich danke ich für die äußerst zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Bei Herrn Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch bedanke ich mich für die Übernahme des Vorsitzes des Disputationsausschusses. Herrn Dr. Uwe Eisenbeis sei für die Komplettierung des Disputationsausschusses gedankt.

Für die Aufnahme dieser Arbeit in die Schriftenreihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ bin ich den Herren Univ.-Prof. Dr. Karlheinz Küting, Prof. Dr. Claus-Peter Weber und Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul zu Dank verpflichtet.

Die Promotion stellt den vorläufigen Höhepunkt meiner akademischen Ausbildung dar. Viele Personen sind diesen Weg mit mir zusammen gegangen bzw. haben ihn zumindest aus der Ferne begleitet. Hierfür gilt insbesondere Frau Dipl.-Ing. Tanja Braun, Herrn Dipl.-Betriebsw. (FH)

Timo Bürgler, Herrn Dipl.-Kfm. Sebastian Falkenstein, Herrn Benjamin Haskins, J.D., Herrn Stephen Klein, J.D., Herrn Dipl.-Kfm. Johannes Koenen, Herrn Andreas Manolakis, M.Sc., Frau Dipl.-Verww. (FH) Isabella Schwarzberger, Frau Dipl.-Wirtsch.-Ing. Birgit Schleiken, Herrn Dipl.-Kfm. Arne Schmidt sowie Herrn David Talbot, B.A. mein herzlicher Dank. Frau Katharina Wandel, MBA sei für ihre fortwährende Motivation gedankt.

Dipl.-Kfm. Thorsten Fischer, Dipl.-Kfm. Carsten Flock, Dipl.-Hdl. Jessica Knoll und Dipl.-Kffr. Nadine Staub haben durch ihr Korrekturlesen dazu beigetragen, dass so mancher grammatische oder orthographische Fehler beseitigt werden konnte. Herzlichen Dank! Frau Dipl.-Kffr. Nina Kreis und Frau Dipl.-Kffr. Andrea Rolle sei für Ihre Unterstützung am Tag der Disputation gedankt. Herrn Univ.-Prof. Dr. Lutz Richter danke ich dafür, dass er mir mit seinem enormen Fachwissen stets als Ansprechpartner bei fachlichen Fragen und Problemen zur Seite stand.

Bedanken möchte ich mich auch bei meiner Verwandtschaft, die meinen Werdegang immer mit Interesse und Wohlwollen begleitet hat. Meiner Tante Gisela danke ich für Ihr „Mariahilf“; Tante Maria und Onkel Helmut danke ich insbesondere für die schönen Ausflüge in den Speyerer Domhof. Oma Christa hat mit Ihren zahlreichen „CARE-Paketen“ zur Aufbesserung meiner Laune beim Durchlaufen von Durststrecken beigetragen.

Ein großes „Dankeschön“ gilt meinen „Saarbrücker Eltern“, Dr. Karin Lauf-Immesberger und Hubert Immesberger, die mir den Umzug „vom Reich“ ins Saarland leicht gemacht und meine universitäre Ausbildung stets bedingungslos unterstützt und gefördert haben.

Am meisten danke ich jedoch meiner Familie, die mir stets eine wichtige Stütze und Rückzugsrefugium war. Insbesondere meinen Eltern, Maritta Kristen-Ruiner und Rupert Ruiner, bin ich für die vorbehaltlose Unterstützung und großzügige und liebevolle Förderung meines bisherigen Lebensweges dankbar. Sie waren zusammen mit meiner Schwester, Carola-Ellen Ruiner, durch ihre fortwährende Motivation und ihr großes Verständnis bei der Anfertigung dieser Dissertation ein unverzichtbarer Rückhalt. Ihnen ist diese Arbeit in Liebe und Dankbarkeit gewidmet.

Saarbrücken und Stuttgart, im Januar 2011

Christoph F. Ruiner

Inhaltsübersicht

Geleitwort	V
Vorwort.....	VII
Inhaltsübersicht.....	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis.....	XXIII
Symbolverzeichnis.....	XXXVII
Abbildungsverzeichnis	XXXIX
Beispielverzeichnis	XLI
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung und Zielsetzung	1
1.2 Gang der Arbeit.....	6
1.3 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes	8
2 Die Funktionsverlagerung.....	11
2.1 Grundlagen.....	11
2.2 Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise im Rahmen einer Funktionsverlagerung	48
3 Die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes	192
3.1 Grundlagen.....	192
3.2 Zuzug von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften nach Deutschland	230
3.3 Wegzug von nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaften ins Ausland	275
4 Resümee.....	380
Literaturverzeichnis.....	383
Stichwortverzeichnis	515

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort.....	VII
Inhaltsübersicht.....	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis.....	XXIII
Symbolverzeichnis.....	XXXVII
Abbildungsverzeichnis	XXXIX
Beispielverzeichnis	XLI
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung und Zielsetzung	1
1.2 Gang der Arbeit	6
1.3 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes	8
2 Die Funktionsverlagerung.....	11
2.1 Grundlagen	11
2.1.1 Der Begriff der nahe stehenden Person	12
2.1.2 Der Begriff der Geschäftsbeziehung.....	15
2.1.3 Der Begriff der Funktion	18
2.1.3.1 Der betriebswirtschaftliche Funktionsbegriff.....	19
2.1.3.2 Der steuerrechtliche Funktionsbegriff.....	24
2.1.3.2.1 Die BMF-Schreiben vom 23.02.1983 und 12.04.2005	24
2.1.3.2.2 § 1 Abs. 1 FVerlV	25
2.1.3.2.2.1 Das Abgrenzungsmerkmal „Geschäftstätigkeit“	26
2.1.3.2.2.2 Die Abgrenzungsmerkmale „Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben“ und „bestimmte Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens“.....	27
2.1.3.2.2.3 Das Abgrenzungsmerkmal „organischer Teil eines Unternehmens“	28

2.1.3.2.2.4	Das Abgrenzungsmerkmal „kein Teilbetrieb im steuerlichen Sinne“	30
2.1.3.2.2.5	Kritische Würdigung des § 1 Abs. 1 FVerlV	30
2.1.3.2.3	Das BMF-Schreiben vom 13.10.2010	30
2.1.4	Der Begriff der Funktionsverlagerung	32
2.1.4.1	Betriebswirtschaftliche Definition des Begriffs der Funktionsverlagerung	32
2.1.4.2	Steuerrechtliche Definition des Begriffs der Funktionsverlagerung	34
2.1.5	Ausprägungsformen der Funktionsverlagerung	36
2.1.5.1	Einführende Bemerkungen	36
2.1.5.2	Funktionsausgliederung	37
2.1.5.3	Funktionsabschmelzung	39
2.1.5.4	Funktionsabspaltung	41
2.1.5.5	Funktionsausweitung	44
2.1.5.6	Funktionsverdopplung	45
2.2	Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise im Rahmen einer Funktionsverlagerung	48
2.2.1	Vorgehensweise vor Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008	48
2.2.1.1	Grundsätzliche Vorgehensweise	48
2.2.1.2	Die steuerliche Erfassung des übergelenden unternehmerischen Potentials	50
2.2.2	Vorgehensweise nach Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008	53
2.2.2.1	Das Stufenverhältnis zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise	54
2.2.2.2	Keine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG	55
2.2.2.3	Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG	56
2.2.2.3.1	Vorgehensweise vor Inkrafttreten des EU-Vorgaben-Umsetzungsgesetzes	56
2.2.2.3.2	Vorgehensweise nach Inkrafttreten des EU-Vorgaben-Umsetzungsgesetzes	58

2.2.3 Der tatsächliche Fremdvergleich	60
2.2.3.1 Charakteristika des tatsächlichen Fremdvergleichs.....	60
2.2.3.2 Formen des tatsächlichen Fremdvergleichs.....	62
2.2.3.2.1 Äußerer Vergleich.....	62
2.2.3.2.2 Innerer Vergleich.....	63
2.2.3.3 Kriterien zur Prüfung der Vergleichbarkeit des zu beurteilenden Geschäfts und des Vergleichsgeschäfts	66
2.2.3.4 Die Funktions- und Risikoanalyse.....	68
2.2.3.4.1 Ansatz und Ziel der Funktions- und Risikoanalyse	68
2.2.3.4.2 Analyse der ausgeübten Funktionen	70
2.2.3.4.3 Analyse der übernommenen Risiken.....	71
2.2.3.4.4 Analyse der eingesetzten Wirtschaftsgüter	73
2.2.3.5 Uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte.....	74
2.2.3.6 Eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte.....	77
2.2.3.7 Methoden zur Bestimmung fremdvergleichskonformer Ver- rechnungspreise im Rahmen des tatsächlichen Fremdvergleichs.....	80
2.2.3.7.1 Die Preisvergleichsmethode.....	80
2.2.3.7.1.1 Konzeption und Anwendungsvoraussetzungen	80
2.2.3.7.1.2 Anwendungsbereiche.....	82
2.2.3.7.2 Die Wiederverkaufspreismethode.....	85
2.2.3.7.2.1 Konzeption und Anwendungsvoraussetzungen	85
2.2.3.7.2.2 Anwendungsbereiche.....	87
2.2.3.7.3 Die Kostenaufschlagsmethode.....	89
2.2.3.7.3.1 Konzeption und Anwendungsvoraussetzungen	89
2.2.3.7.3.2 Anwendungsbereiche.....	92
2.2.3.7.4 Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode	93
2.2.3.7.4.1 Konzeption und Anwendungsvoraussetzungen	93
2.2.3.7.4.2 Anwendungsbereiche.....	96
2.2.3.7.5 Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode.....	98
2.2.3.7.5.1 Konzeption und Anwendungsvoraussetzungen	98
2.2.3.7.5.2 Anwendungsbereiche.....	100

2.2.4 Der hypothetische Fremdvergleich.....	102
2.2.4.1 Charakteristika des hypothetischen Fremdvergleichs.....	102
2.2.4.2 Durchführung des hypothetischen Fremdvergleichs.....	102
2.2.4.2.1 Grundsätzliche Vorgehensweise.....	102
2.2.4.2.2 Die Rechtsfigur des „doppelt ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“	105
2.2.4.2.3 Annahme der vollständigen Information.....	107
2.2.4.2.4 Die Bestimmung des Einigungsbereichs	109
2.2.4.2.4.1 Der Begriff der innerbetrieblichen Planrechnungen....	109
2.2.4.2.4.2 Der Begriff und die Bestimmung des Gewinnpotentials.....	110
2.2.4.2.4.2.1 Grundsätzliche Vorgehensweise	110
2.2.4.2.4.2.2 Das Ertragswertverfahren.....	112
2.2.4.2.4.2.2.1 Charakteristika.....	112
2.2.4.2.4.2.2.2 Kapitalisierungsgrößen.....	113
2.2.4.2.4.2.2.3 Isolierung und Prognose der auf die Transaktion entfallenden Gewinne.....	116
2.2.4.2.4.2.2.4 Kapitalisierungszeitraum.....	119
2.2.4.2.4.2.2.5 Kapitalisierungszinssatz	122
2.2.4.2.4.3 Voraussetzungen für die Entstehung eines Einigungsbereichs	125
2.2.4.2.5 Die Ermittlung des fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises.....	126
2.2.4.2.6 Korrektur des Verrechnungspreises bei Zugrundelegung eines unzutreffenden Einigungsbereichs	130
2.2.4.2.7 Die Preisanpassungsklausel des § 1 Abs. 3 S. 11 und 12 AStG	134
2.2.4.2.7.1 Grundsätzliche Vorgehensweise	134
2.2.4.2.7.2 Operationalisierung des Begriffs „wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile“	136
2.2.4.2.7.3 Operationalisierung des Begriffs „erhebliche Abweichung“	137
2.2.4.2.7.4 Ermittlung des angemessenen Anpassungsbetrags	141

2.2.4.2.7.5	Widerlegung der gesetzlichen Vermutung.....	142
2.2.4.2.7.6	Kritische Würdigung der Preisanpassungsklausel des § 1 Abs. 3 S. 11 und 12 AStG	144
2.2.4.2.7.7	Anforderungen an die Ausgestaltung einer sachge- rechten Anpassungsklausel	147
2.2.5	Besonderheiten bei der Ermittlung fremdvergleichskonformer Ver- rechnungspreise im Rahmen von Funktionsverlagerungen i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG.....	148
2.2.5.1	Grundsätzliche Vorgehensweise.....	148
2.2.5.1.1	Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises bei Anwendung des tatsächlichen Fremdvergleichs	150
2.2.5.1.2	Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs	151
2.2.5.1.2.1	Grundsätzliche Vorgehensweise	151
2.2.5.1.2.2	Die Bestimmung des Gewinnpotentials.....	152
2.2.5.1.2.3	Die Bestimmung des Mindestpreises des leistenden Unternehmens	155
2.2.5.1.2.4	Kritische Würdigung der Vorgehensweise zur Bestimmung des angemessenen Verrechnungs- preises bei Anwendung des hypothetischen Fremd- vergleichs	157
2.2.5.2	<i>Escape</i> -Klausel	158
2.2.5.2.1	Erste Alternative.....	158
2.2.5.2.2	Zweite Alternative.....	160
2.2.5.2.3	Dritte Alternative.....	162
2.2.5.2.4	Probleme bei der Anwendung der Preisanpassungsklausel im Rahmen der <i>Escape</i> -Klausel	166
2.2.6	Besondere Dokumentationsvorschriften im Rahmen von Funk- tionsverlagerungen.....	168
2.2.6.1	Entstehungsgeschichte.....	168
2.2.6.2	§ 90 Abs. 3 AO	170
2.2.6.2.1	Regelungsgehalt des § 90 Abs. 3 AO.....	170
2.2.6.2.2	Kritische Würdigung des § 90 Abs. 3 AO	172

2.2.6.2.3 Art, Inhalt und Umfang der gem. § 90 Abs. 3 AO zu erstellenden Aufzeichnungen.....	175
2.2.6.2.3.1 Formale Anforderungen an die zu erstellenden Aufzeichnungen.....	175
2.2.6.2.3.2 Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen.....	176
2.2.6.2.3.3 Die zu erstellenden Aufzeichnungen im Einzelnen.....	177
2.2.6.3 § 162 Abs. 3 AO.....	183
2.2.6.3.1 Regelungsgehalt des § 162 Abs. 3 AO	183
2.2.6.3.2 Kritische Analyse des § 162 Abs. 3 AO	184
2.2.6.4 § 162 Abs. 4 AO.....	187
2.2.7 Zwischenfazit.....	189
3 Die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes	192
3.1 Grundlagen.....	192
3.1.1 Ansätze zur Ermittlung des Gesellschaftsstatuts	193
3.1.1.1 Sitztheorie	193
3.1.1.1.1 Charakteristika der Sitztheorie	193
3.1.1.1.2 Definition des Begriffes „effektiver Verwaltungssitz“	195
3.1.1.1.3 Abgrenzung der Begriffe „effektiver Verwaltungssitz“ und „Ort der Geschäftsleitung“	197
3.1.1.1.4 Funktionsweise der Sitztheorie im Wegzugsfall	198
3.1.1.1.5 Funktionsweise der Sitztheorie im Zuzugsfall	202
3.1.1.1.6 Würdigung der Sitztheorie.....	204
3.1.1.2 Gründungstheorie.....	206
3.1.1.2.1 Charakteristika der Gründungstheorie.....	206
3.1.1.2.2 Abgrenzung des rechtsordnungsbezogenen Ansatzes und des satzungssitzbezogenen Ansatzes	208
3.1.1.2.3 Funktionsweise der Gründungstheorie im Wegzugsfall.....	208
3.1.1.2.4 Funktionsweise der Gründungstheorie im Zuzugsfall.....	209
3.1.1.2.5 Würdigung der Gründungstheorie	210
3.1.1.3 Zwischen der Sitztheorie und der Gründungstheorie vermittelnde Theorien am Beispiel der Sandrock'schen Überlagerungstheorie	212

3.1.2 Völker- und europarechtliche Vorgaben bei der Bestimmung des Gesellschaftsstatuts	214
3.1.2.1 Bedeutung völker- und europarechtlicher Vorgaben bei der Bestimmung des Gesellschaftsstatuts	214
3.1.2.2 Völkerrechtliche Vorgaben bei der Bestimmung des Gesellschaftsstatuts	215
3.1.2.2.1 Die Anwendung der Gründungstheorie statuierende völkerrechtliche Verträge	215
3.1.2.2.2 Eine Meistbegünstigung statuierende völkerrechtliche Verträge	217
3.1.2.3 Europarechtliche Vorgaben für die Bestimmung des Gesellschaftsstatuts	218
3.1.2.3.1 Die Niederlassungsfreiheit	218
3.1.2.3.1.1 Art. 49 EG	218
3.1.2.3.1.2 Art. 54 EG	222
3.1.2.3.2 Die Kapitalverkehrsfreiheit	223
3.1.2.3.3 Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit	226
3.1.3 Zwischenfazit	229
3.2 Zuzug von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften nach Deutschland	230
3.2.1 Gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften vor der jüngeren EuGH-Rechtsprechung	230
3.2.1.1 Gesellschaftsrechtliche Behandlung	230
3.2.1.2 Steuerrechtliche Behandlung	232
3.2.1.2.1 Bedeutung der Bestimmung der Steuersubjektivität von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften	232
3.2.1.2.2 Ansätze zur Bestimmung der Steuersubjektivität von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften	233
3.2.1.2.2.1 Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts bei der Bestimmung der Steuersubjektivität von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften	234

3.2.1.2.2.2	Eigenständige steuerrechtliche Bestimmung der Steuersubjektivität von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften.....	235
3.2.1.2.2.2.1	Das RFH-Urteil vom 12.02.1930 („Vene- zuela“-Urteil).....	235
3.2.1.2.2.2.2	Der Typenvergleich zur Bestimmung der Steuersubjektivität von nach ausländi- schem Recht gegründeten Gesellschaften	236
3.2.1.2.2.2.3	Einordnung der nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaft in den Katalog des § 1 Abs. 1 KStG	240
3.2.1.2.3	Vorgehensweise bei der Bestimmung der Steuer- subjektivität von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften in der Rechtspraxis im Zeitablauf	242
3.2.1.2.3.1	Vorgehensweise vor dem BFH-Urteil vom 23.06.1992 („Liechtenstein“-Urteil).....	242
3.2.1.2.3.2	Das BFH-Urteil vom 23.06.1992 („Liechtenstein“- Urteil)	243
3.2.1.2.4	Steuerrechtliche Diskriminierung von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften gegenüber deutschen Gesellschaften am Beispiel der körperschaftsteuerlichen Organschaft.....	246
3.2.2	Die maßgebliche EuGH-Rechtsprechung und ihre Folgen	247
3.2.2.1	Das EuGH-Urteil <i>Centros</i>	248
3.2.2.1.1	Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung	248
3.2.2.1.2	Folgen und Bewertung der Entscheidung	249
3.2.2.2	Das EuGH-Urteil <i>Überseering</i>	250
3.2.2.2.1	Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung	250
3.2.2.2.2	Folgen und Bewertung der Entscheidung	252
3.2.2.3	Das EuGH-Urteil <i>Inspire Art</i>	253
3.2.2.3.1	Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung	253
3.2.2.3.2	Folgen und Bewertung der Entscheidung	254
3.2.2.4	Würdigung der maßgeblichen EuGH-Rechtsprechung.....	255

3.2.3 Gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften nach der jüngeren EuGH-Rechtsprechung	258
3.2.3.1 Gesellschaftsrechtliche Behandlung	258
3.2.3.1.1 Zuzug aus einem EU- bzw. EWR-Mitgliedsstaat	258
3.2.3.1.2 Zuzug aus einem Drittstaat	258
3.2.3.1.3 Kritische Würdigung des gesellschaftsrechtlichen Umgangs mit nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften	259
3.2.3.1.4 Der Referentenentwurf eines Gesetzes zum Internationalen Privatrecht der Gesellschaften, Vereine und juristischen Personen	260
3.2.3.2 Steuerrechtliche Behandlung	265
3.2.3.2.1 Zuzug aus einem EU- bzw. EWR-Mitgliedsstaat	265
3.2.3.2.1.1 Vor Inkrafttreten des SEStEG	265
3.2.3.2.1.2 Nach Inkrafttreten des SEStEG	268
3.2.3.2.2 Zuzug aus einem Drittstaat	271
3.2.3.2.2.1 Vor Inkrafttreten des SEStEG	271
3.2.3.2.2.2 Nach Inkrafttreten des SEStEG	273
3.2.3.2.3 Materiell-rechtliche Konsequenzen des SEStEG	274
3.2.4 Zwischenfazit	274
3.3 Wegzug von nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaften ins Ausland	275
3.3.1 Gesellschaftsrechtliche Behandlung	275
3.3.1.1 Nationales Recht	275
3.3.1.1.1 Das deutsche Internationale Privatrecht als Ausgangspunkt der gesellschaftsrechtlichen Beurteilung	275
3.3.1.1.2 Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Sitztheorie folgenden Staat	277
3.3.1.1.2.1 Rechtsfolge der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Sitztheorie folgenden Staat ...	277
3.3.1.1.2.2 Rechtliche Grundlage der Auflösung der Gesellschaft	279

3.3.1.1.2.3	Rechtlicher Status der Gesellschaft nach ihrer Auflösung	286
3.3.1.1.2.4	Die Streichung der §§ 5 Abs. 2 AktG und 4a Abs. 2 GmbHG durch das MoMiG.....	290
3.3.1.1.2.5	Kritische Würdigung der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Sitztheorie folgenden Staat	292
3.3.1.1.3	Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Gründungstheorie folgenden Staat	294
3.3.1.2	Europarechtliche Aspekte	295
3.3.1.2.1	Das EuGH-Urteil <i>Daily Mail</i>	296
3.3.1.2.1.1	Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung....	296
3.3.1.2.1.2	Folgen und Bewertung der Entscheidung.....	298
3.3.1.2.2	Auswirkungen der EuGH-Urteile <i>Centros</i> , <i>Überseering</i> und <i>Inspire Art</i> auf den Wegzug.....	299
3.3.1.2.3	Das EuGH-Urteil <i>Cartesio</i>	301
3.3.1.2.3.1	Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung....	301
3.3.1.2.3.2	Folgen und Bewertung der Entscheidung.....	304
3.3.1.2.4	Kritische Würdigung der maßgebenden Rechtsprechung	306
3.3.1.3	Kritische Würdigung der gesellschaftsrechtlichen Beurteilung.....	307
3.3.2	Nationale steuerrechtliche Regelungen zur Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland	309
3.3.2.1	Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Sitztheorie folgenden Staat.....	310
3.3.2.1.1	Körperschaftsteuer	310
3.3.2.1.1.1	Grundsätzliche Darstellung der Rechtsfolgen bei Durchführung der Abwicklung oder Liquidation bzw. bei deren Unterlassung.....	310
3.3.2.1.1.2	Tatsächliche Durchführung der Abwicklung bzw. Liquidation	314
3.3.2.1.1.2.1	Der Abwicklungszeitraum und der Besteuerungszeitraum.....	315
3.3.2.1.1.2.2	Das Abwicklungsergebnis.....	319

3.3.2.1.1.3 Tatsächliche Durchführung der Abwicklung bzw. Liquidation unterbleibt.....	324
3.3.2.1.1.3.1 § 12 Abs. 3 KStG.....	328
3.3.2.1.1.3.1.1 Tatbestand und Rechtsfolge des § 12 Abs. 3 KStG.....	328
3.3.2.1.1.3.1.2 Notwendigkeit der teleologischen Reduktion des § 12 Abs. 3 KStG.....	332
3.3.2.1.1.3.2 § 12 Abs. 1 KStG.....	334
3.3.2.1.2 Gewerbesteuer.....	335
3.3.2.1.2.1 Tatsächliche Durchführung der Abwicklung bzw. Liquidation.....	335
3.3.2.1.2.2 Tatsächliche Durchführung der Abwicklung bzw. Liquidation unterbleibt.....	338
3.3.2.2 Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Gründungstheorie folgenden Staat	339
3.3.2.2.1 Körperschaftsteuer	339
3.3.2.2.2 Gewerbesteuer.....	342
3.3.2.3 Zusammenfassende Betrachtung der nationalen steuerrechtlichen Regelungen zur Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland.....	343
3.3.3 Europarechtliche Aspekte der Besteuerung der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes.....	344
3.3.3.1 Die hinsichtlich steuerrechtlicher Wegzugsbeschränkungen einschlägige EuGH-Rechtsprechung.....	345
3.3.3.1.1 Das EuGH-Urteil <i>X und Y</i>	345
3.3.3.1.1.1 Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung....	345
3.3.3.1.1.2 Folgen und Bewertung der Entscheidung.....	347
3.3.3.1.2 Das EuGH-Urteil <i>de Lasteyrie du Saillant</i>	347
3.3.3.1.2.1 Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung....	347
3.3.3.1.2.2 Folgen und Bewertung der Entscheidung.....	350
3.3.3.1.3 Das EuGH-Urteil <i>N</i>	351
3.3.3.1.3.1 Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung....	351
3.3.3.1.3.2 Folgen und Bewertung der Entscheidung.....	352

3.3.3.2 Anforderungen des EuGH an eine europarechtskonforme Wegzugsbesteuerung	353
3.3.3.3 Vereinbarkeit des § 12 Abs. 1 KStG mit den Anforderung einer europarechtskonformen Wegzugsbesteuerung.....	354
3.3.3.4 Vorschlag zur europarechtskonformen Ausgestaltung der deutschen Wegzugsbesteuerung	356
3.3.3.4.1 Supranationales Recht	356
3.3.3.4.1.1 Das Spannungsfeld zwischen der Niederlassungsfreiheit und dem DBA-Recht.....	356
3.3.3.4.1.2 Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat	360
3.3.3.4.1.3 Kodifizierung eines Besteuerungsrechts des Wegzugsstaates hinsichtlich der in seinem Hoheitsgebiet gebildeten stillen Reserven.....	365
3.3.3.4.2 Nationales Recht.....	367
3.3.3.4.2.1 Die sog. aufgeschobene Besteuerung als Ausgangspunkt einer europarechtskonformen Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung.....	367
3.3.3.4.2.2 Übertragung des Konzepts der aufgeschobenen Besteuerung auf die Wegzugsbesteuerung	368
3.3.3.4.2.3 Kodifizierung der sog. aufgeschobenen Besteuerung in § 12 KStG.....	373
3.3.3.4.2.4 Gewerbesteuer	375
3.3.3.5 Praktikabilität versus europarechtskonforme Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung.....	377
3.3.4 Zwischenfazit.....	378
4 Resümee.....	380
Literaturverzeichnis.....	383
Stichwortverzeichnis	515